

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství

Issues Related to Fixed Tangible Assets in Agriculture

Student: Miroslava Rybičková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2010

Zadání bakalářské práce

Student: **Miroslava Rybičková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství**

Issues Related to Fixed Tangible Assets in Agriculture

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecná charakteristika dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství
 3. Účtování dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství
 4. Praktická aplikace
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11. vyd. Jihlava: Anag, 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
- VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.
- VALDER, A. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7353-388-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 07.05.2010

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne:

Podpis:

Miroslava Rybíčková

Děkuji tímto paní Ing. Haně Bartkové, Ph.D. své vedoucí bakalářské práce za pomoc při vypracování práce.

Dále děkuji panu Ing. Pomněnovi Ondřejovi za poradenskou pomoc při vypracování této práce.

Obsah:

1. Úvod	1
2. Dlouhodobý hmotný majetek	2
2.1. Obecná charakteristika dlouhodobého hmotného majetku	2
2.2. Právní předpisy upravující dlouhodobý hmotný majetek.....	2
2.3. Účetní pohled na dlouhodobý hmotný majetek	3
2.3.1. Hmotný majetek odpisovaný.....	3
2.3.2. Hmotný majetek neodepisovaný.....	4
2.4. Daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek	5
2.5. Společnost Agrimex Brumovice s.r.o.	8
3. Účtování dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství	12
3.1. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	12
3.1.1. Pořizovací cena	12
3.1.2. Vlastní náklady	13
3.1.3. Reprodukční pořizovací cena	13
3.2. Odpisování hmotného majetku	14
3.2.1. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku	16
3.2.2. Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	20
3.2.3. Mimořádné odpisy	26
3.3. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	27
3.4. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	28
3.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny.....	29
4. Praktická aplikace	31
5. Závěr.....	42
Seznam použité literatury:.....	44
Seznam zkratk	
Seznam příloh	

1. Úvod

Dlouhodobý hmotný majetek vždy představoval a představuje významnou část celkového majetku, ať se jedná o účetní jednotku nebo o firmu. Na dlouhodobý hmotný majetek je nahlíženo ze dvou hledisek a to z hlediska účetního a daňového. I když tyto obory spolu úzce souvisejí, mají v mnoha věcech různý pohled na dlouhodobý hmotný majetek. Z tohoto důvodu jsem si vybrala téma své bakalářské práce *Problematika dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství*. Proč se zaměřením na zemědělství? Zemědělství je tradiční odvětví, které má svá značná specifika oproti jiným odvětvím nejen v oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Cílem mé práce je seznámit Vás s problematikou dlouhodobého hmotného majetku v zemědělském podniku Agrimex Brumovice s.r.o., jak z účetního tak z daňového hlediska. Ve své práci se budu snažit zachytit co nejširší okruh této problematiky, abych mohla podat komplexní pohled na dlouhodobý hmotný majetek.

V první kapitole své práce se zabývám obecnou charakteristikou dlouhodobého hmotného majetku. Jak se zařazuje majetek z pohledu účetního a jak ho začleňuje daňový pohled. Druhá kapitola se zaměřuje na konkrétní operace spojené s majetkem, jako je jeho ocenění při nabytí, účetní a daňové odpisy, jejich metody a způsoby výpočtu a v neposlední řadě samotné účtování o dlouhodobém hmotném majetku. Poslední kapitola je nazvaná Praktická aplikace. V této kapitole jsem vycházela z předcházejících teoretických kapitol a na konkrétních příkladech uplatnila získané poznatky z těchto kapitol. Provedla jsem výpočty u různých druhů hmotného majetku a zaúčtovala operace, které byly s tímto majetkem spojené.

2. Dlouhodobý hmotný majetek

V této kapitole se budu zabývat obecnou charakteristikou dlouhodobého hmotného majetku, právními předpisy upravujícími problematiku dlouhodobého hmotného majetku, rozdíly mezi pohledem účetním a daňovým a seznámení se společnostmi, se kterou v rámci své bakalářské práce budu spolupracovat.

2.1. Obecná charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je jednou ze základních složek, kterou podnikatelé využívají ke své podnikatelské činnosti. Hlavním atributem dlouhodobého hmotného majetku je jeho účel. V první řadě má umožňovat, ulehčovat nebo rozšiřovat stávající podnikatelskou činnost. Za standardních podmínek tedy není určen k prodeji, nýbrž k dlouhodobému užívání v činnosti společnosti.¹

V roce 2006 byla vyhláška 500/2002 Sb. doplněna o ustanovení, kdy se hmotný majetek opravdu stává hmotným majetkem. Hmotným majetkem se stávají věci, jež jsou uvedené do stavu schopného obvyklého užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení věci, splnění technických funkcí a povinností vymezených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Účetní a daňové hledisko na hmotný majetek se zcela neztotožňuje. V obou těchto skupinách existují odlišnosti v definicích, zařazeních, odpisování a dalších úkonech spojených s majetkem.

2.2. Právní předpisy upravující dlouhodobý hmotný majetek

- Zákon o účetnictví 563/1991 Sb.,
- Zákon o daních z příjmu 586/1992 Sb.,
- Vyhláška 500/2002 Sb.,
- Český účetní standard 013.

¹ Kovanicová Dana – Abeceda účetních znalostí pro každého, 2009

2.3. Účetní pohled na dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek lze charakterizovat jako majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a výši jeho ocenění si stanovuje účetní jednotka sama ve svém vnitřním účetním předpisu. Tyto skutečnosti ovšem neplatí zcela striktně. Některý hmotný majetek se do této skupiny zahrnuje vždy bez ohledu na výši ocenění nebo na dobu jeho použitelnosti. Při určování ocenění majetku by měla účetní jednotka přihlížet především k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu.

Dlouhodobý hmotný majetek nalezneme v účtových skupinách 02 a 03. Do těchto skupin jsou zařazeny podle toho, zda se odepisují či nikoliv. V účtové skupině 02 účtujeme o majetku, který se odepisuje, ve skupině 03 potom o majetku, jenž odepisování nepodléhá.

2.3.1. Hmotný majetek odpisovaný

❖ *Stavby*

– bez ohledu na výši ocenění nebo dobu použitelnosti. Do této kategorie zařazujeme:

- a) „stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- b) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- c) technická rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- d) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.“²

❖ *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením*

- výše ocenění je stanovena účetní jednotkou a doba použitelnosti je delší než jeden rok,
- firma může do této položky začlenit také movité věci, jejichž doba použitelnosti je sice delší než jeden rok, ale ocenění je nižší než

² Kovanicová Dana – Abeceda účetních znalostí pro každého, 2009, str. 220

částka, která byla stanovená účetní jednotkou. Jestliže podnik toto neučiní, bude tento majetek považován za drobný hmotný majetek, o němž se účtuje jako o zásobách.

❖ *Pěstelské celky trvalých porostů*

- „ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.“³

❖ *Dospělá zvířata a jejich skupiny (například hejna, stáda)*

- výše ocenění je stanovena účetní jednotkou a doba použitelnosti je delší než jeden rok,
- o dospělých zvířatech a jejich skupinách, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a nejsou zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku, účtujeme jako o zásobách.

❖ *Jiný dlouhodobý hmotný majetek*

- bez ohledu na výši ocenění. Do této skupiny zahrnujeme:
ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho částí, zakoupené nebo získané vkladem.

2.3.2. Hmotný majetek neodepisovaný

❖ *Pozemky*

- bez ohledu na výši ohodnocení, pokud nejsou zbožím.

❖ *Umělecká díla a sbírky*

- „umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, popřípadě jejich soubory.“⁴

³ Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství, 2008, str. 86

⁴ Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství, 2008, str. 88

Do dlouhodobého hmotného majetku dále zařazujeme:

- ❖ *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* (účtová skupina 04)
 - výdaje, které souvisejí s pořízováním dlouhodobého hmotného majetku, od doby jeho pořízování do doby uvedení do stavu schopného k užívání.
- ❖ *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek* (účtová skupina 05)
 - zálohy jak krátkodobé tak dlouhodobé na pořízování tohoto majetku.
- ❖ *Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* (účtová skupina 09)
 - může existovat ve dvou variantách: kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní),
 - je to rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho částí získaných zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti (s výjimkou změny právní formy, například: družstva na akciovou společnost) a souhrnem ocenění jeho individuálních složek majetku v účetnictví účetní jednotky, která daný majetek prodává, vkládá, která zaniká nebo se rozděluje odštěpením, a to po snížení o převzaté závazky.

2.4. Daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek

Podle zákona o daních z příjmu můžeme opět charakterizovat dlouhodobý hmotný majetek jako majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok (neplatí to ovšem zcela striktně), ale ocenění už není určováno i účetní jednotkou, nýbrž je přesně definováno v zákoně o daních z příjmu pro všechny druhy hmotného majetku.

- ❖ *Samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí*
 - vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a provozně-technická funkce je delší než 1 rok,
 - aby se jednalo o samostatné movité věci, musí splňovat obě tyto podmínky, stanovené zákonem současně. Pokud by nebyla jedna z těchto podmínek splněna, nejednalo by se o hmotný majetek, ale o drobný hmotný majetek nebo o spotřební materiál.
 - Nedílnou složkou samostatných movitých věcí je tzv. příslušenství hmotného majetku. Jedná se o předměty, jenž vytváří s hlavní věcí

jeden majetkový celek. Příslušenství bývá buď rovnou součástí dodávky hlavní věci i jejího ocenění nebo se k hlavní věci připojuje dodatečně jako technické zhodnocení.

- „Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“⁵Například: stroje a zařízení v zemědělské výrobě, audiovizuální zařízení budov a staveb, zařízení pro datové přenosy a další.

❖ *Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory*, určené jako jednotky zvláštním předpisem

- bez ohledu na výši ceny a dobu použitelnosti,
- budovy, domy, byty, nebytové prostory a *stavby* mohou mít za určitých předpokladů povahu zásob a pak se nejedná o pořízení hmotného majetku (nemovitost se pořizuje se záměrem prodeje, daňový subjekt má jako činnost nákup a prodej nemovitostí a nemovitost není v době mezi nákupem a prodejem užívána nebo pronajímána a není na ní uskutečňováno technické zhodnocení).

❖ *Stavby*

- bez ohledu na výši ocenění a na dobu použitelnosti,
- do této skupiny zahrnujeme i dočasné stavby a stavby, které mají povahu zařízení staveniště,
- stavbou se rozumí všechna stavební díla, jež vznikají stavební nebo montážní technologií, bez ohledu na to, jaké se užíly stavení výrobky, materiály a konstrukce, účel a dobu trvání a jaké bylo stavebnětechnické provedení,
- *výjimku podle zákona tvoří*: provozní důlní díla; drobné stavby na pozemcích stanovených k plnění funkcí lesa, které slouží k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti (pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m) a oplocení, které je drobnou stavbou a slouží k zajišťování lesní výroby a myslivosti.

⁵ Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009,2009, str. 15

❖ *Pěstitelské celky trvalých porostů*

- bez ohledu na výši vstupní ceny a s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- porosty se stávají hmotným majetkem, pokud splňují následující podmínky:
 - a) ovocné stromy jsou vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha a o hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 - b) ovocné keře, které jsou vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha a o hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
 - c) chmelnice a vinice,
- zda porosty splňují dané podmínky, se posuzuje už při zakládání porostů.

❖ *Dospělá zvířata a jejich skupiny*

- vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.

❖ *Jiný majetek*

- v zákoně je definováno několik skupin jiného majetku. Jsou to:
 - a) technické zhodnocení, které je provedené na pronajatém hmotném majetku nebo na majetku, který nesplňuje některou podmínku pro to, aby byl zařazen do hmotného majetku. Jedná se zejména o rekonstrukce nebo modernizace, které jsou v hodnotě vyšší než 40 000 Kč,
 - b) výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť – jak u technického zhodnocení, tak u výdajů na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, se jedná o výdaje, které nezvyšují vstupní či zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - c) technické rekultivace, jež v sobě zahrnují náklady, které je daňový subjekt povinen podle zvláštních předpisů v určitých případech vynaložit na úpravu pozemků dotčených jeho činností,
 - d) výdaje hrazené nájemcem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku (podle zvláštních předpisů nebo daňové evidence), jenž je pronajat formou finančního pronájmu s následnou koupí tohoto

najatého hmotného majetku. Výdaje v úhrnu se smluvenou kupní cenou ve smlouvě přesáhnou výši 40 000 Kč u movitého majetku.

2.5. Společnost Agrimex Brumovice s.r.o.

Společnosti Agrimex Brumovice s.r.o. byla založena v únoru roku 1994. Hlavním zaměřením společnosti je zemědělská výroba. Již od počátku se firma zaměřovala jak na rostlinnou tak také na živočišnou výrobu. Firma disponuje vlastními opravárenskými kapacitami a mechanizací, které dostatečně pokrývají potřeby společnosti a také ji dávají možnost poskytovat zemědělské mechanizační služby pro cizí společnosti či osoby.

Všechny budovy, které jsou potřebné pro provoz zemědělské výroby, firma vlastní. Od roku 1994 byly postupně odkupovány nemovitosti, výrobní a skladovací prostory, které byly do té doby v pronájmu. Od roku 1994 – 2000 byla zakoupena hala pro skladování obilovin a třídění brambor, garáže na mechanizačním středisku, sila, budova údržbářsko – opravárenské stanice, budova pro posklizňovou úpravu, kravíny s dojírnou a seník. Od začátku působení až doposud firma pokračuje s odkupem pronajatých nemovitostí. Mezi již odkoupené nemovitosti patří: administrativní budova, sklad obilovin s mycí rampou, budova váhy, výkrm prasat a další budovy. Struktura vlastních nemovitostí společnosti bude uvedena v příloze.

Firma má v současné době 64 zaměstnanců (včetně jednatelů), kteří pracují v následujících střediscích. Mechanizace, rostlinná výroba, živočišná výroba, opravárenství, THP v ekonomickém sektoru, THP provoz rostlinné výroby a THP provoz živočišné výroby.

Společnost obhospodařuje zemědělskou půdu na pozemcích s nadmořskou výškou od 200 do 500 m nad mořem. V okrese Opava, Bruntál v těchto katastrálních oblastech:

Tab. 2. 1.

Brumovice	1.123,78 ha
Bohdanovice	147,02 ha
Deštné	82,65 ha
Jakartovice	8,24 ha
Hořejší Kunčice	9,68 ha
Melč	254,90 ha
Moravice	59,19 ha
Opavské předměstí	197,86 ha
Skrochovice	151,13 ha
Úblo	300,91 ha

Zdroj: Podnikatelský záměr z června 2008

Zemědělskou půdu, na které se provozuje polní výroba je částečně ve vlastnictví společnosti a zčásti v podnájmu od dalších subjektů jako je Zemědělské obchodní družstvo Slezská Hořina Brumovice, společnost Jakarta, s.r.o. A dále také v přímém pronájmu od vlastníků – fyzických osob, Obce Brumovice a Pozemkového fondu ČR.

V roce 1998 firma hospodařila na 1900 ha zemědělské půdy, zatím co v roce 2008 již na 2335 ha zemědělské půdy. Od roku 1998 má firma snahu nahrazovat podnájem zemědělské půdy od Zemědělského obchodního družstva Slezská Hořina Brumovice za přímý dlouhodobý pronájem od fyzických osob a také využít znění zákona č. 95/1999 Sb. o podmínkách převodu zemědělských a lesních pozemků z vlastnictví státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů a odkupovat pozemky od Pozemkového fondu ČR. Změnu struktury užívané půdy podle vlastnických vztahů v letech 1998 a 2008 ukazuje následující tabulka.

Tab. 2.2.

Vlastnický vztah	rok 1998	rok 2008
Vlastní půda Agrimex Brumovice s.r.o.	158 ha	372 ha
Pozemky ve vlastnictví společníků Agrimexu		117 ha
Obecní půda - pronájem	82 ha	82 ha
Pozemkový fond ČR - pronájem	603 ha	603 ha
Fyzické osoby - pronájem	308 ha	576 ha
ZOD Brumovice - podnájem	749 ha	36 ha
Jakarta, s.r.o. - podnájem		549 ha
celkem cca	1 900 ha	2335 ha

Zdroj: Podnikatelský záměr z října 1998 a června 2008

Rostlinná výroba se zaměřuje na produkci tržních plodin, krmných obilovin a objemných krmiv. Z tržních plodin jsou každoročně pěstovány především obiloviny (pšenice potravinářská, ječmen sladovnický, cukrová řepa a mák). Krmné obiloviny a objemná krmiva (silážní kukuřice, vojtěška) se pěstují především pro živočišnou výrobu.

Od roku 2007 jsou obiloviny expedovány prostřednictvím odbytové firmy Livreta s.r.o., jejichž společníky jsou Agrimex Brumovice s.r.o. a Jakarta s.r.o., stálým odběratelům, se kterými jsou uzavřeny kupní smlouvy.

V roce 1998 společnost převzala od firmy Zembus s.r.o. veškerou živočišnou výrobu, která spočívala v odchovu prasat s vlastním rozmnožovacím chovem a dále v chovu dojníc, ve stájích na střediscích živočišné produkce. Program výroby vepřového masa byl v roce 2007 pozastaven z důvodu nutné rekonstrukce stájí a porodny.

Stěžejním programem živočišné výroby je chov krav a produkce mléka na stájích v Brumovicích. V roce 2007 se dodalo celkem 3,9 mil. l mléka. V roce 2001 byla spuštěna rozsáhlá rekonstrukce a dostavění mléčné farmy v Brumovicích, jenž přispívá k úspoře celkových nákladů - mzdových prostředků, nákladů na energii, vodu, léčiva. Díky tomu došlo ke zvýšení doживosti a tím k významnému navýšení výkonnosti výroby. Rekonstrukce se zakládala na stavebních úpravách vlastního

kravínu o kapacitě 210 ks dojníc a vazným ustájením na stáje s technologií volného ustájení s kapacitou 440 ks dojníc a na nové stavbě dojírny s prvotřídní technologií dojení. V témže roce byla úspěšně dokončena první etapa stavebních prací. Do provozu byla uvedena stáj s kapacitou 214 ks a dojírna. Kolaudací byla v září 2002 dokončena druhá etapa stavebních prací. Tentokrát byla v činnost uvedena druhá stáj s volným ustájením pro 226 dojníc. Rekonstrukce byla spolufinancována z prostředků Evropské unie, jelikož společnost vybral dotační program SAPARD.

Společnost Agrimex Brumovice s.r.o. se také věnuje chovu masných plemen krav bez tržní produkce mléka převážně v pastevním chovu.

V roce 2007 firma dokončila velice důležitou investici, kterou byla vlastní stavba pevného polního hnojiště s jímkou v katastrálním území Brumovice.

Skladba živočišné výroby v roce 2007:

Tab. 2.3.

Jalovice	236 ks
Telata	128 ks
Vysokobřezí jalovice	78 ks
Krávy	571 ks
Plemenný býk	3 ks

Zdroj: Podnikatelský záměr z června 2008

3. Účtování dlouhodobého hmotného majetku v zemědělství

V této kapitole se zaměřím na oceňování dlouhodobého hmotného majetku, odpisování (účetní a daňové) a samotným účtováním. Samostatně rozvedu tyto skutečnosti pro dospělá zvířata a jejich skupiny.

3.1. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Podle zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

1. k momentu, kdy nastal účetní případ způsobem podle §25 zákona o účetnictví,
2. ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle §27 zákona o účetnictví.

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme oceňovat těmito způsoby:

- a) pořizovací cenou,
- b) vlastními náklady,
- c) reprodukční pořizovací cenou.

3.1.1. Pořizovací cena

Pořizovací cenou oceníme majetek, který byl pořízen za úplatu. Do této ceny zahrnujeme nejen cenu pořízení, ale také náklady, jež s tímto pořízením souvisejí.

Náklady, které zahrnujeme do pořizovací ceny, jsou vymezené zákonem. Výčet těchto nákladů je velice obsáhlý. Například se jedná o náklady:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku – správní poplatky, expertízy, přípravné práce,
- průzkumné a projektové práce, odstranění porostů,
- dopravné, montáž, clo,
- licence a patenty a jiná práva, která jsou využita při pořizování majetku, nikoliv ovšem pro provoz.

Součástí ocenění nemohou být zejména uznány náklady:

- smluvní pokuty a úroky z prodlení nebo jiné sankce plynoucí ze smluvních vztahů,
- opravy a údržba,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- výdaje na školení pracovníků pro zřizované provozy a zařízení,
- výdaje, které jsou spojené s pořizováním dlouhodobého majetku zásobami.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku se sníží o dotaci, která byla na jeho pořízení poskytnuta.

Pokud při pořizování movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které slouží k jednomu účelu (výjimku tvoří komponenty) nejsou známy ceny jednotlivých složek, ocení se majetek jako celek. Ocenění souboru movitých věcí se může zvýšit v případě, že dojde k dodatečnému zařazení věci do souboru, nebo snížit, pokud se nějaká věc vyřadí.

Ocenění jednotlivého hmotného majetku se zvyšuje o provedené technické zhodnocení, které bylo na daném majetku provedeno, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna.

3.1.2. Vlastní náklady

Takto se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností. Do vlastních nákladů zahrneme jak přímé náklady tak také nepřímé náklady, jenž souvisí s procesem vytváření dlouhodobého hmotného majetku.

3.1.3. Reprodukční pořizovací cena

Tímto oceněním je chápána cena, za kterou by byl hmotný majetek pořízen v době, kdy o něm účetní jednotka účtuje. Tuto cenu lze určit ve vazbě na cenu, za jakou se podobný výrobek nachází na trhu, nebo postačí odborný odhad. Daňové

předpisy upřednostňují ocenění znalcem nebo cenu podle cenových předpisů o oceňování majetku podle zákona o daních z příjmu. V zákoně jsou určeny případy, kdy lze toto ocenění použít.

Může se jednat o:

- a) majetek, který byl nabyt bez úplaty – například dar (pokud byl tento majetek v době získání osvobozen od daně darovací, jednalo by se hmotný majetek vyloučený z odpisování) nebo majetek nově zjištěný při inventarizaci a v účetnictví ještě nezachycený,
- b) majetek, jenž byl vytvořen vlastní činností, ale vlastní náklady výroby není možné zjistit.

3.2. Odpisování hmotného majetku

Dlouhodobý majetek se během svého užívání fyzicky nebo morálně opotřebovává, zda se jedná spíše o morální nebo fyzické opotřebení, závisí na povaze hmotného majetku. Fyzické opotřebení znamená postupný úbytek užitných vlastností. Toto opotřebení je způsobeno nejen používáním hmotného majetku, nýbrž také působením přírodních vlivů. Zatímco morální opotřebení vyjadřuje relativní snížení technické úrovně stávajícího majetku, které je důsledkem rozvoje vědy a techniky, jenž podporuje inovační proces ve výrobě a vyšší technické úrovně. Roční odpis znázorňuje peněžní částku, o kterou se daný majetek během účetního období opotřeboval.

Opotřebení majetku je třeba přinejmenším jednou ročně vypočítat a zachytit v účetnictví. Tady se rozcházejí požadavky, které má účetnictví s daňovými hledisky. Účetní odpisy mají odrážet skutečné opotřebení majetku a z toho důvodu je jejich výpočet v kompetenci podniku. Zatímco daňové odpisy se počítají pro účely daňové, jelikož jejich výše je potom uplatňována při výpočtu daně z příjmu. Daňové odpisy nezohledňují specifické podmínky podniku. Hodnota účetních a daňových odpisů bude zřídka shodná.

Projevem opotřebení dlouhodobého hmotného majetku jsou oprávky za dané časové období nebo odpisy, které se zaúčtují v příslušném účetním období do

nákladů. Oprávky znázorňují trvalý pokles pořizovací ceny majetku a odpisy se stávají součástí provozních nákladů účetní jednotky.

Odpisový systém se zakládá na principu odepisování do 100% ceny majetku. Pokud je majetek plně odepsán, dále si již neodepisuje.

Účetní odpisy vyhovují požadavku věrného zobrazení skutečnosti, z tohoto důvodu by se měly tyto odpisy dostávat do účetnictví. Daňové odpisy by neměly zkreslovat obraz o finanční pozici.⁶

Obecnou zásadou je, že odepisuje vlastník majetku a pouze ve vyjmenovaných případech, které jsou stanovené zákonem, a zvláštními právními předpisy odepisuje majetek například nájemce.

„Zákon o účetnictví stanoví, že majetek odepisuje účetní jednotka, která:

- majetek úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy a nájmu; účetní jednotka majetek vlastní, nepoužívá a odepisuje (například když pronajímatel pronajme sklad nájemci na uskladnění zásob),
- majetek poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu a následnou koupí najatého hmotného majetku, kterým se rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabývat vlastnické právo k poskytnutému majetku; leasingová společnost majetek vlastní nepoužívá a odepisuje,
- na svůj účet na majetku úplatně nebo bezúplatně užívaném provedla technické zhodnocení a o tomto technickém zhodnocení účtuje, odepisuje jej v souladu s účetními metodami; účetní jednotka majetek nevlastní, používá a odepisuje technické zhodnocení,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku.“⁷

⁶ Kovanicová Dana – Abeceda účetních znalostí pro každého, 2009

⁷ Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství, 2008, str. 95

Odpisovou základnu tvoří vstupní cena hmotného majetku popřípadě zvýšená vstupní cena (například pokud bylo na majetku provedeno technické zhodnocení).

Vstupní cenou majetku pro odepisování chápeme:

- a) pořizovací cenu, pokud je majetek opatřen za úplatu,
- b) vlastní náklady, pokud je majetek vyroben účetní jednotkou,
- c) reprodukční pořizovací cenu, která je zjištěná podle zvláštních právních předpisů nebo ji určil znalec.

3.2.1. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Ze zákona o účetnictví plyne účetní jednotce povinnost odpisovat dlouhodobý hmotný majetek. Podle tohoto zákona musí účetní jednotka ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, bez ohledu na to jestli výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta.

Povinnost vést účetní odpisy mají jak účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, tak i jednotky, jež vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Pomocí účetních odpisů se systematicky rozkládají výdaje do řady účetních období, které byly původně vydané na pořízení majetku.

Pomocí účtu skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku vyjadřujeme pokles hodnoty majetku z důvodu jeho opotřebení. Na účtu oprávek se shromažďuje opotřebení příslušné majetkové složky za kompletní dobu, kdy byla používána.

Odpisový plán

Společnost si sestavuje odpisový plán, na jehož základě potom provádí odepisování majetku v průběhu jeho používání. Odpisový plán by měl obsahovat metodu, jakou účetní jednotka zvolila pro odepisování a podle metody odepisování eventuálně také dobu, po kterou bude majetek odepisovat. Doba odepisování by měla co nejvíce vystihovat skutečnou dobu, po kterou bude majetek užíván a tedy postupně opotřebován. U většiny majetku není určena přesná doba odepisování

z hlediska účetních předpisů. Dobu, po kterou bude podnik určitý majetek odpisovat, si stanovuje sám podle toho, jak dlouho bude tento majetek používat s cílem, aby zajistil, že účetnictví bude podávat věrný obraz majetkové situace podniku. S pohledem na věrný a poctivý obraz účetnictví má účetní jednotka možnost při odpisování majetku přihlídnout k očekávané zbytkové hodnotě. Jedná se část hodnoty majetku, jež nebude během odpisování majetku odepsána do momentu předpokládaného vyřazení. Účetní jednotka musí tuto částku umět odůvodnit.

Zůstatková cena

Zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku představuje rozdíl mezi oceněním majetku v účetnictví a oprávkami dlouhodobého hmotného majetku.

Metody účetního odepisování:

- 1) metoda časová,**
- 2) metoda výkonová,**
- 3) metoda komponentního odpisování.**

Metodu, kterou si účetní jednotka zvolí k odpisování daného hmotného majetku, nesmí v průběhu účetního období měnit. Pouze z důvodu dosažení věrného obrazu účetnictví může účetní jednotka změnit způsob odpisování, který zvolila. Děje se tak v účetnictví a účetní závěrce v bezprostředně následujícím účetním období.⁸

Konkrétní metodu odpisování by měla účetní jednotka zvolit především podle toho, aby co nejvěrohodněji vyjádřila skutečnost.

1) metoda časová

Tato metoda vychází z doby použitelnosti majetku. Doba použitelnosti, jež je potřeba odhadnout, závisí nejen na technických parametrech, nýbrž také na finanční politice firmy (za jakou dobu společnost chce nebo je schopna nahradit majetek novým majetkem).

⁸ Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství, 2008

Metodu časovou dále dělíme na:

- a) rovnoměrné účetní odpisy,
- b) zrychlené účetní odpisy,
- c) zpomalené účetní odpisy.

a) Rovnoměrné účetní odpisy

- tato metoda odpisování se navrhuje u majetku, který se opotřebovává stejnoměrně po celou dobu jeho užívání,
- ve všech letech odpisování je odepsána a do účetních nákladů dána stejná částka,
- pokud se majetek pořízuje v průběhu účetního období, musí se spočítat příslušná část odpisů, která se týká daného období.
- vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů:

$$O = \frac{VC}{t} \quad (3.1.)$$

O – příslušný odpis

VC – vstupní cena

t - doba odpisování.

b) Zrychlené odpisy

- tato metoda je vhodná především pro majetek, který ztrácí hodnotu především v prvních letech odpisování,
- u těchto odpisů je největší odpis uplatněn v prvním roce odpisování, zatím co každý následující rok je odpisována částka vždy nižší,
- vzorec pro výpočet zrychlených odpisů:

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)} \quad (3.2.)$$

O – příslušný odpis

VC – vstupní cena

t - doba odpisování

i – rok odpisování.

c) Zpomalené účetní odpisy

- majetek, který se odpisuje touto metodou, se v prvních letech opotřebovává minimálně, zatím co na konci jeho životnosti je jeho opotřebení největší,
- u této metody je nejnižší částka odepsána na začátku odpisování a každý následující rok odpisování se tato částka zvyšuje,
- vzorec pro výpočet zpomalených odpisů:

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t + 1)} \quad (3.3)$$

O – příslušný odpis

VC – vstupní cena

t – doba odpisování

i – rok odpisování

2) metoda výkonová

Metoda výkonová se používá u majetku, u kterého velikost opotřebení závisí zcela jasně na míře skutečného využití majetku. Podstatou této metody je výpočet *odpisového koeficientu*, pomocí kterého je pak v závislosti na míře užití majetku odpisována jeho hodnota.

Výpočet odpisového koeficientu:

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV} \quad (3.4)$$

VC – vstupní cena

PKVDV – počet kusů deklarovaných výrobcem

Odpisy v jednotlivých letech se potom spočítají jako odpisový koeficient násobený skutečnými výrobky v daném roce.⁹

⁹ Valouch Petr- Účetní a daňové odpisy 2009,2009

3) metoda komponentního odpisování

Od 1. 1. 2010 má účetní jednotka možnost využít pro účetní odpisy metodu komponentního odpisování. U vybraného majetku podle §56a Vyhlášky 500/2002Sb., může tuto metodu použít. Metoda komponentního odpisování spočívá v rozčlenění majetku na analytických účtech na části (komponenty), jež se potom odepisují odděleně od zbývajících částí majetku. O daném majetku ale účtujeme jako o celku, a tak ho také vykazujeme.

3.2.2. Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Zákonná úprava, která platí pro odepisování majetku, je obecně závazná a určuje všem účetním jednotkám, jenž jsou vymezeny zákonem o účetnictví, stejná pravidla a postupy pro výpočet daňových odpisů.

Účetní odpisy jsou pro účetní jednotku povinné, ale zda bude účetní jednotka uplatňovat daňové odpisy je zcela na její vůli. Daňové odpisy lze také kdykoliv přerušit, ale ne ve všech případech (například nelze přerušit mimořádné odpisy a pokud poplatník využil možnosti uplatnit výdaje paušální částkou podle §7 nebo §9 zákona o daních z příjmu). Toto opatření se zejména využívá, pokud se podnik dostane do daňové ztráty a uplatněním daňových odpisů by tuto ztrátu ještě prohloubil. Při dalším pokračování odpisů je však nutno plynule navázat na odpisy jako by nikdy nedošlo k přerušování odpisování, zejména pak musí pokračovat v té metodě odpisování, kterou začal majetek odpisovat.

Daňové odpisy, které jsou vypočítané podle zákona o daních z příjmu, jsou uplatňovány jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a v příslušné výši se zahrnují do základu daně. O daňových odpisech není účtováno.

Stejně jako u účetních odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Zahájení odpisování

V roce kdy začínáme odpisovat, musí účetní jednotka začlenit majetek do příslušné odpisové skupiny podle zákona o daních z příjmu. V každé odpisové skupině je stanovena minimální doba odpisování:

Tab. 3.1.

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství

Tab. 3.2. Příklad na začlenění majetku

Položka	Odpisová skupina	Doba odpisování
skot chovný	1	3 roky
zemědělský traktor	2	5 let

Zdroj: Zákon o daních z příjmu 586/1992 Sb.

Obecně lze říci, že ve skupinách 1-3 nalezneme hmotný movitý majetek a ve skupinách 4-6 hmotný nemovitý majetek.

Metody pro výpočet daňových odpisů:

- a) rovnoměrné odpisování,**
- b) zrychlené odpisování.**

Daňové odpisy ať už rovnoměrné nebo zrychlené může účetní jednotka uplatňovat, pokud je hmotný majetek u ní evidován ke konci zdaňovacího období. Odpis ve výši poloviny ročního odpisu lze uplatnit v případech, které jsou vymezené zákonem o daních z příjmu. Například: majetek byl u poplatníka evidován na počátku období, ale v průběhu zdaňovacího období byl majetek vyřazen, převeden jiné osobě a podobně.

a) Rovnoměrné daňové odpisování

Pro výpočet daňových odpisů jsou odpisovým skupinám určeny maximální roční odpisové sazby. Účetní jednotka má možnost využít sazby uvedené v tabulce nebo může použít nižší sazby, pokud splní zákonné podmínky. Podle výše odpisových sazeb můžeme usoudit, že v prvním roce bude odpis majetku nejnižší a v následujících letech bude účetní jednotka odepisovat stejnou částku.

Tab. 3.3. Roční odpisové sazby

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009

Tyto sazby používají ty účetní jednotky, které nemohou uplatnit v prvním roce odpisování zvýšenou sazbu.

Účetní jednotka, která používá především zemědělskou nebo lesnickou výrobu, a je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, může použít zvýšenou sazbu 20% v prvním roce odpisování.

Tab. 3.4. Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 20%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce o 15% má právo využít účetní jednotka, která získala zařízení pro čištění a úpravu vod a je jeho prvním vlastníkem.

Tab. 3.5. Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 15%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009

Roční zvýšenou sazbu v prvním roce odpisování zvýšenou o 10% smí využít účetní jednotka, jenž je prvním vlastníkem hmotného majetku, který je zaříděn v odpisových skupinách 1 -3 s výjimkou majetku, který je uveden v zákoně o daních z příjmu.

Tab. 3.6. Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce o 10%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009

Výpočet rovnoměrných odpisů:

$$RO = \frac{VC \cdot ROS}{100} \quad (3.5)$$

RO – rovnoměrný odpis

VC – vstupní cena

ROS- roční odpisová sazby.

Pokud dojde během odpisování majetku k navýšení jeho vstupní ceny (například bylo provedeno technické zhodnocení), použijeme pro výpočet rovnoměrných odpisů vzorec pro zvýšenou vstupní cenu:

$$ROZVC = \frac{ZVC \cdot ROSPZVC}{100} \quad (3.6)$$

ROZVC – rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny

ZVC – zvýšená vstupní cena

ROSPZVC- roční odpisová sazby pro zvýšenou
vstupní cenu

b) Zrychlené daňové odpisování

Oproti rovnoměrným daňovým odpisům, zrychlené odpisy dávají účetní jednotce možnost v prvním roce odpisování odepsat vyšší částku ze vstupní ceny. Při výpočtu nepoužíváme roční odpisové sazby, které se používají u rovnoměrných odpisů, nýbrž tzv. *koeficienty* pro zrychlené odpisování.

Tab. 3.7. Koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odepisování (K_0)	V dalších letech odepisování (K_R)	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_{ZV})
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství

Výpočet odpisů

Výpočet zrychlených odpisů se liší výpočtem v prvním roce odpisování a dalších letech. Pro první rok odpisování se vychází ze vzorce:

$$ZO_1 = \frac{VC}{K_0} \quad (3.7)$$

v dalších letech potom uplatníme vzorec:

$$ZO_2 = \frac{2 \cdot ZC}{K_R - N} \quad (3.8)$$

ZO – zrychlený odpis

VC – vstupní cena

K_0 – koeficient v prvním roce

K_R – koeficient v dalších letech

ZC – zůstatková cena

N – počet let, kdy byl majetek již odepsán

Účetní jednotka má právo v prvním roce zvýšit vypočítaný zrychlený odpis o 10%, 15% nebo 20% ze vstupní ceny, pokud splňuje podmínky pro toto zvýšení:

- 10% - u majetku, který je zařazen v odpisových skupinách 1 až 3. Výjimku ovšem tvoří majetek, jenž je vyjmenován v §31 odst. 5, jedná se například o letadla, která nejsou užívána provozovateli letecké dopravy.
- 15% - u zařízení, která jsou určena pro čištění a úpravu vod a jsou označena ve Standardní klasifikaci produkce příslušným kódem,
- 20% - u strojů určených pro zemědělství a lesnictví, které jsou označeny ve Standardní klasifikaci produkce příslušným kódem a pouze u poplatníka převážně se zemědělskou a lesnickou výrobou.

Pokud dojde v průběhu odpisování majetku k navýšení jeho vstupní ceny technických zhodnocením, další odpisy se spočítají podle následujících vzorců:

$$\text{rok zvýšení } ZC = \frac{2 \cdot ZC_{ZV}}{K_{ZV}}, \quad (3.9)$$

$$DZO = \frac{2 \cdot ZC_{ZV}}{K_{ZV} - N_{ZV}}, \quad (3.10)$$

ZC – zůstatková cena

ZC_{ZV} – zvýšená zůstatková cena

K_{ZV} – koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

N_{ZV} – počet let odepisování ze zvýšené ZC

DZO – další zdaňovací období ¹⁰

¹⁰ Valouch Petr – Účetní a daňové odpisy 2009,2009

3.2.3. Mimořádné odpisy

V rámci řešení dopadů finanční krize začala v průběhu roku 2009 účinkovat novela zákona o daních z příjmu, která umožňuje podnikatelům využít *mimořádné odpisy*. Významná výhoda těchto odpisů spočívá v tom, že umožňuje odpisovaný majetek odepsat mnohem rychleji, než by bylo možné při použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů.

Mimořádné odpisy se vztahují na hmotný majetek, který byl pořízen v době od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, spadá do odpisových skupin 1 a 2 a poplatník je jeho prvním vlastníkem. Poplatník začíná odepisovat majetek následující měsíc po dni, ve kterém došlo ke splnění podmínek pro odepisování. Pokud poplatník začne odpisovat nebo ukončí odpisování v průběhu zdaňovacího období, může si uplatnit odpisy pouze ve výši, která připadá tomuto období. Mimořádné odpisy není možné uplatnit u majetku, který je vymezen v §30 odst. 4 a 5 zákon o daních z příjmu.

Dojde-li u majetku, který je odpisován pomocí mimořádných odpisů k technickému zhodnocení, pak se nezvyšuje vstupní cena majetku o toto zhodnocení, ale technické hodnocení je zařazeno do skupiny jako odpisovaný majetek a je odpisován jako samostatný majetek tedy rovnoměrně nebo zrychleně.

Výpočet mimořádných odpisů:

a) Pro první odpisovou skupinu

nejprve vypočítáme měsíční odpis:

$$MO = \frac{VC}{12}, \quad (3.11)$$

a následně roční odpis majetku:

$$R = MO \cdot n \quad (3.12)$$

MO – měsíční odpis

VC – vstupní cena majetku

R – roční odpis

n – počet měsíců, které v daném roce uplatňujeme

b) Pro druhou odpisovou skupinu

Prvních 12 měsíců odepíšeme jako:

$$MO = \frac{60\% \cdot VC}{12} \quad (3.13)$$

$$R = MO \cdot n \quad (3.14)$$

a druhých 12 měsíců odepíšeme jako:

$$MO = \frac{40\% \cdot VC}{12} \quad (3.15)$$

$$R = MO \cdot n \quad (3.16)$$

MO – měsíční odpis

VC – vstupní cena majetku

R – roční odpis

n – počet měsíců, které v daném roce uplatňujeme¹¹

3.3. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka může získat dlouhodobý hmotný majetek různými způsoby. Majetek se pořizuje nejčastěji koupí, vytvořením vlastní činností, bezúplatným nabytím a dalšími způsoby (například přearazení z osobního vlastnictví do podnikání).

Mezi způsoby pořízení majetku se také řadí *přebytek* (skutečný stav je vyšší než stav vedený v účetnictví), který vznikne při inventarizaci majetku. Tento přebytek se nedá podložit účetním dokladem nebo dokázat jiným způsobem určeným zákonem. Přebytek hmotného majetku nepokládáme za výnos, zaúčtujeme ho na vrub náležitého účtu dlouhodobého majetku a ve prospěch účtu opravěk k tomuto

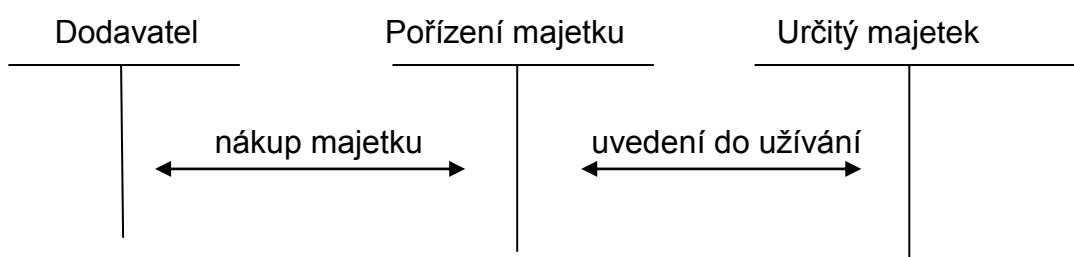
¹¹ Valouch Petr- Účetní a daňové odpisy 2010,2010

majetku. Pokud se jedná o přebytek vzniklý u dlouhodobého majetku neodepisovaného, zachytíme ho jako navýšení vlastního kapitálu.

Proces pořízení hmotného majetku se zaznamenává na účtu *042- Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*, aby bylo možné zachytit reálné náklady, které souvisejí s pořízením majetku a vyčíslit tak jeho pořizovací cenu.

Po pořízení majetku, kdy dojde k vyčíslení jeho pořizovací ceny, je majetek převeden na příslušný účet účtové třídy *02* nebo *03*, a tím je uveden do užívání za předpokladu, že splňuje všechny technické věci a také povinnosti plynoucí ze zákona.

Obr. 3.1. Pořízení majetku koupí a zařazení do užívání



3.4. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

K vyřazení hmotného majetku z evidence účetní jednotky dochází z mnoha příčin. Například se jedná o prodej majetku, bezúplatný převod majetku, fyzické opotřebení majetku, zjištění manka a další. Postup účtování se stanovuje podle způsobu vyřazení hmotného majetku.

Vyřazujeme-li hmotný majetek odpisovaný bez zůstatkové ceny, zaúčtujeme tuto operaci na vrub odpovídajícímu účtu účtové skupiny *08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny *02 – Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný*. Pokud vyřazovaný majetek nebyl ještě zcela odepsán, musíme nejprve zaúčtovat zůstatkovou cenu majetku na vrub odpovídajícímu nákladovému účtu podle způsobu, jakým byl majetek vyřazen (například účtová skupina *54 - Jiné provozní náklady* – při darování, u manka a škod) ve prospěch

odpovídajícímu účtu účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Pokud vyřazujeme dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný, zaúčtujeme v pořizovací ceně na příslušný účet, který odpovídá důvodu vyřazení majetku z evidence.

3.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny¹²

Skupina dospělých zvířat je vytvářena stádem. Za základní stádo pokládáme dospělá chovná a plemenná zvířata. Toto stádo má nejen užitné vlastnosti, ale také zajišťují reprodukci chovu. Svým biologickým charakterem se odlišuje od zbytku dlouhodobého hmotného majetku. Za základní stádo považujeme skupinu dospělých zvířat jednoho druhu, které mají shodné užitkové vlastnosti a účetní jednotka o nich může účtovat a odepisovat skupinově.

Ocenění

- V pořizovací ceně, jedná-li se o zvířata pořízena nákupem, kde se do pořizovací ceny začlení všechny náklady, které souvisejí s pořízením zvířat (například: veterinární služba při převozu, náklady na dopravu a další).
- Vlastními náklady, jde-li o vlastní odchovaná zvířata.

Odpisování

Daňové odpisy vycházejí z klasického zařazení do odpisových skupin podle zákona o daních z příjmu.

U účetních odpisů se očekává sestavení odpisového plánu. Postup účtování umožňuje účetní jednotce podle ČÚS 013 stanovit odpisy jako podíl pořizovací ceny, která je snížena o očekávanou tržbu z brakace a předpokládaného počtu let, kdy bude stádo drženo v chovu.

¹² Valder Antonín – Účetnictví pro podnikatele v zemědělství, 2008

Jak u daňových tak i u účetních odpisů má účetní jednotka možnost zvolit individuální odpisování dospělých zvířat nebo skupinové odepisování stáda. Při skupinovém odpisování zvířat je možné odepisovat jen rovnoměrně.

Účtování

Dospělá zvířata jsou vedena na účtu 026 – *Dospělá zvířata a jejich skupiny*. Pořízení dospělých zvířat a jejich skupin je stejně jako u ostatního dlouhodobého hmotného majetku vedeno na účtu 042 -. *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*.

Přeřazování zvířat

U zvířat dochází k přeřazování mezi jednotlivými věkovými skupinami. Nejprve jsou zvířata vedena na účtu 124 – *Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny* až při dosažení příslušné věkové hranice dojde k jejich přeřazení do dospělých zvířat a jejich skupin a tím do odpisovaného majetku.

Vyřazování

Vyřazování dospělých zvířat a jejich skupin probíhá podobně jako u ostatního dlouhodobého hmotného majetku z důvodu prodeje. Jako prodej můžeme také brát brakování stáda zvířat, kdy se nevyhovující jedinci vědomě vyřazují z chovu kvůli menší užitkovosti, aby bylo dosaženo obnovy stáda.

4. Praktická aplikace

V této kapitole ukážu na několika příkladech celkový pohled na dlouhodobý hmotný majetek. Od jeho pořízení, přes účetní a daňové odpisy, až po vyřazení majetku z evidence. V rámci spolupráce s firmou Agrimex Brumovice s.r.o., budou tyto příklady majetku přímo z jejího vlastnictví.

Do roku 2004 používala firma pro výpočet účetních odpisů zrychlenou metodu. Od 1. 1. 2005 změnila metodu odepisování. Ve vnitřní směrnici firmy byl stanoven nový odpisový plán, podle kterého budou účetní odpisy vypočítávat podle následující tabulky.

Tab. 4.1. Koeficienty pro výpočet účetních odpisů.

Odpisová skupina	roky	1. rok odepisování v %	další roky odepisování v %
1. odpisová skupina	4 roky	25	25
2. odpisová skupina	6 let	16,7	16,7
3. odpisová skupina	12 let	7,6	8,4
4. odpisová skupina	20 let	5	5
5. odpisová skupina	30 let	1,4	3,4
6. odpisová skupina	50 let	2	2

Zdroj: Agrimex Brumovice s.r.o.

Jednotlivým odpisovým skupinám byly přiřazeny koeficienty a doba odepisování tak, aby co nejvěrněji zobrazovaly skutečnou míru opotřebení dlouhodobého hmotného majetku.

Příklad 1. Traktor a žací mačkač

Dne 8. 6. 2009 firma zakoupila od tuzemské firmy kolový traktor NEW HOLLAND, mulčovač KUHN a žací mačkač KUHN. Celková kupní ceny byla stanovena 2 350 250,- Kč (DPH tvoří částka 375 250,- Kč). Všechny tyto stroje budou financovány přes úvěr, který firma bude splácet podle splátkového plánu po dobu 48 měsíců. Poplatek za zpracování úvěru byl rozpočítán mezi všechny tři stroje, a u každého byl v příslušné výši zahrnut do pořizovací ceny.

Způsob pořízení: koupí od tuzemské společnosti.

Datum pořízení se shoduje s datem uvedení do užívání: 8. 6. 2009.

Traktor NEW HOLLAND

Ocenění

Ocenění bylo stanoveno pořizovací cenou, do které byla zahrnuta kupní cena a další výdaje, které souvisely s pořízením traktoru. Jednalo se o správní poplatek (SPZ traktoru) a smluvní poplatek za zpracování smlouvy u úvěru.

Celková cena traktoru bez DPH: **1 514 177, 60 Kč** s DPH 1 799 177,60,- Kč

Cena se skládá z:

- kupní ceny bez DPH 1 500 000,- Kč,
- poplatku za úvěr: 13 377,60,- Kč,
- správního poplatku: 800,- Kč.

Odpisy

a) daňové odpisy

- firma zvolila zrychlený způsob odpisování,
- traktor zařazujeme do odpisové skupiny 2, ve které se majetek odpisuje 5 let.

Tab. 4.2. Výpočet daňových odpisů

Rok	Vzorec	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2009	$\frac{VC}{K_0}$	$\frac{1514177,60}{5} =$	302 836	1 211 341,60
2010	$\frac{2 \cdot ZC}{K_R - N}$	$\frac{2422683,20}{6-1} =$	484 537	726 804,60
2011	$\frac{2 \cdot ZC}{K_R - N}$	$\frac{1453609,20}{6-2} =$	363 403	363 401,60
2012	$\frac{2 \cdot ZC}{K_R - N}$	$\frac{726803,20}{6-3} =$	242 268	121 133,60
2013	$\frac{2 \cdot ZC}{K_R - N}$	$\frac{242267,20}{6-4} =$	121 133,60	0

Zdroj: Vlastní

Odpisy jsou uváděny již zaokrouhlené, odpis v posledním roce je uveden bez zaokrouhlení, aby došlo k vynulování zůstatkové ceny. Tento rozdíl vzniká díky zaokrouhlování vypočtených odpisů v jednotlivých letech.

b) účetní odpisy

- firma postupuje v účetních odpisech podle odpisové tabulky, která je uvedena na začátku kapitoly,
- podle této tabulky je traktor také zařazen do odpisové skupiny 2, ale oproti daňovým odpisům je zde doba odpisování stanovena na 6 let,
- v prvním roce je uplatněna poměrná výše odpisů, vzhledem k datu pořízení majetku.

Tab. 4.3. Výpočet účetních odpisů

Rok	Vzorec	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2009	$[(VC \cdot ROS_1) \div 12] \cdot 6$	$[(1514177,60 \cdot 0,165) \div 12] \cdot 6 =$	124 920	1 389 257,60
2010	$VC \cdot ROS_2$	$1514177,60 \cdot 0,167 =$	252 868	1 136 389,60
2011	$VC \cdot ROS_2$	$1514177,60 \cdot 0,167 =$	252 868	883 521,60
2012	$VC \cdot ROS_2$	$1514177,60 \cdot 0,167 =$	252 868	630 653,60
2013	$VC \cdot ROS_2$	$1514177,60 \cdot 0,167 =$	252 868	377 785,60
2014	$VC \cdot ROS_2$	$1514177,60 \cdot 0,167 =$	252 868	124 917,60
2015			124 917,60	0

Zdroj: Vlastní

V prvním roce se vypočítá poměrná výše odpisů podle počtu měsíců, kdy byl majetek v daném roce užíván. Podle odpisové tabulky se měl traktor odepisovat po dobu 6 - ti let, ale jelikož byl zařazen v průběhu roku, poslední odpis je proveden až v 7 roce. V posledním roce je uváděn nezaokrouhlený odpis, aby došlo k vynulování zůstatkové ceny. Tento rozdíl je zapříčiněn zaokrouhlováním vypočtených odpisů.

Zaúčtování jednotlivých operací:

1. Pořízení traktoru od tuzemské firmy.

celková cena :	1 785 000,- Kč		321
cena bez DPH:	1 500 000,- Kč	042	
DPH 19% :	285 000,- Kč	343	

2. Poplatek za zpracování smlouvy o úvěru, který je uhrazen z běžného účtu.

celková cena:	15 919,30 Kč		221
cena bez DPH:	13 377,60 Kč	042	
DPH 19%:	2 541,70 Kč	343	

3. Správní poplatek hrazený z pokladny.

celková cena:	800,- Kč	042 / 211
---------------	----------	-----------

4. Zařazení traktoru do užívání.

celková cena:	1 514 177,60 Kč	022 / 042
---------------	-----------------	-----------

5. Odpisy za rok 2009.

celková výše:	124 920,- Kč	551 / 082
---------------	--------------	-----------

Žací mačkač

Ocenění

Ocenění je určeno pořizovací cenou, kterou tvoří kupní cena a další výdaje související s tímto pořízením. V tomto případě se jedná o smluvní poplatek za zpracování smlouvy o úvěru.

Celková cena žacího mačkače bez DPH: **293 277,- Kč** s DPH 348 377,- Kč.

Cena je složena z:

- kupní ceny bez DPH 290 000,- Kč,
- poplatku 3 277,- Kč.

Odpisy

a) daňové odpisy

- jelikož se jedná o nový majetek, využila firma možnosti mimořádných odpisů,
- žací mačkač se řadí do odpisové skupiny 2, a proto se bude odepisovat po dobu 24 měsíců, z čehož prvních 12 měsíců bude odepisovat 60% ze vstupní ceny a dalších 12 měsíců 40% ze vstupní ceny.

Tab. 4.4. Výpočet daňových odpisů.

Rok	Vzorec	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2009 1.7. -31.12.	$[(60\% \text{ ze } VC) \div 12] \cdot 6$	$[(60\% \text{ z } 293\,277) \div 12] \cdot 6 =$	87 984	205 293
2010 1.1. - 30.6. + 1.7. -31.12.	$[(60\% \text{ z } VC \div 12) \cdot 6] +$ $[(40\% \text{ z } VC \div 12) \cdot 6]$	$\left[\left(\frac{60\% \text{ z } 293\,277}{12} \right) \cdot 6 \right] +$ $\left[\left(\frac{40\% \text{ z } 293\,277}{12} \right) \cdot 6 \right] =$	146 639	58 654
2011 1.1. -30.6.	$[(40\% \text{ ze } VC) \div 12] \cdot 6$	$[(40\% \text{ z } 293\,277) \div 12] \cdot 6 =$	58 654	0

Zdroj: Vlastní

Odpisy jsou zaokrouhlené na celé koruny nahoru. Z důvodu zaokrouhlení bylo nutné odpis vypočtený v roce 2011 snížit o 2 koruny, aby byla vynulována zůstatková cena.

b) účetní odpisy

- podle odpisové tabulky firmy se majetek bude odepisovat po dobu 6 let,
- v prvním roce bude uplatněna poměrná výše odpisů, vzhledem k datu pořízení.

Tab. 4.5. Výpočet účetních odpisů.

Rok	Vzorec	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2009	$[(VC \cdot ROS_1) \div 12] \cdot 6$	$[(293277 \cdot 0,165) \div 12] \cdot 6 =$	24 196	261 081
2010	$VC \cdot ROS_2$	$293277 \cdot 0,167 =$	48 978	220 103
2011	$VC \cdot ROS_2$	$293277 \cdot 0,167 =$	48 978	171 125
2012	$VC \cdot ROS_2$	$293277 \cdot 0,167 =$	48 978	122 147
2013	$VC \cdot ROS_2$	$293277 \cdot 0,167 =$	48 978	73 169
2014	$VC \cdot ROS_2$	$293277 \cdot 0,167 =$	48 978	24191
2015			24 191	0

Zdroj: Vlastní

Odpisy jsou zaokrouhleny na celé koruny nahoru. Jako u traktoru tak u žacího mačkače bylo zahájeno odpisování v průběhu roku, z tohoto důvodu je doba odepisování o rok delší. Poslední rok není proveden výpočet, jelikož předepsaná doba odpisování byla odepsána. Je odepsána částka 24 191,-Kč, aby byla vynulována zůstatková cena.

Zaúčtování účetních operací

- Pořízení žacího mačkače od tuzemské firmy.

celková cena :	348 377,- Kč			
cena bez DPH:	293 277,- Kč	042		
DPH 19% :	55 100,- Kč	343		
				321

- Poplatek za zpracování smlouvy o úvěru, který je uhrazen z běžného účtu.

celková cena:	3 900,-Kč			
cena bez DPH:	3 277,-Kč	042		
DPH 19%:	623,- Kč	343		
				221

- Zařazení žacího mačkače do užívání v pořizovací ceně.

celková cena:	293 277,- Kč	022 / 042
---------------	--------------	-----------

4. Odpisy za rok 2009.

celková výše: 24 196,- Kč 551 / 082

Příklad 2. Pozemek

Firma Agrimex Brumovice s.r.o., dne 8. 12. 2009 koupila pozemek v katastrálním území Brumovice u Opavy od fyzické osoby. Kupní ceny byla stanovena ve výši 46 000,- Kč.

Způsob pořízení: od fyzické osoby.

Datum pořízení je shodné s datem uvedení do užívání: 8. 12. 2009.

Ocenění

Ocenění je stanoveno pořizovací cenou, která je tvořena kupní cenou a dalšími výdaji, jež souvisely s pořízením pozemku. Jednalo se o tyto vedlejší výdaje: poplatek za ověření podpisu a správní poplatek z Katastrálního úřadu.

Celková cena pozemku: **46 620,- Kč.**

Cena se skládá z:

- kupní ceny: 46 000,- Kč,
- ověření podpisu: 120,- Kč,
- správního poplatku: 500,- Kč.

Odpisy

Jelikož se pozemky řadí mezi dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný, tak jeho účetní ani daňové odpisy nepočítáme a ani je neevidujeme.

Zaúčtování jednotlivých operací

1. Koupě pozemku od fyzické osoby, částka uhrazena z běžného účtu.

celková cena: 46 000,- Kč 042 / 221

2. Úhrada správního poplatku a poplatku za ověření podpisu.

celková cena: 620,- Kč 042 / 211

3. Zařazení pozemku do užívání v celkové pořizovací ceně.

celková cena: 46 620,- Kč

031 / 042

Příklad 3. Pořízení zvířat

V současné době firma nepořizuje zvířata jiným způsobem než vytvořením vlastní činností. Takto pořizena zvířata jsou oceněna vlastními náklady, které firma vypočítá v jednotlivých stádiích vývoje zvířete.

Ocenění

Jak už jsem zmínila, ocenění probíhá vlastními náklady. Společnost si každý rok stanovuje vnitropodnikové ceny pro živočišnou výrobu. Podle těchto cen dochází k postupnému vyčíslení ceny jednotlivých kusů zvířat. Na středisku v Brumovicích je následující rozčlenění kategorií:

- telata do 3 měsíců,
- telata do 6 měsíců,
- mladé chovné jalovice,
- vysokobřezí jalovice,
- dojnice.

Následující tabulka uvede, jak vypadali vnitropodnikové ceny pro živočišnou výrobu v roce 2009.

Tab. 4.6. Skot Brumovice

Název	Cena v Kč
telata - narození	85,- /kg
telata do 3 měsíců - přírůstek	85,- /kg
telata do 6 měsíců - přírůstek	50,-/kg
mladé chovné jalovice - přírůstek	40,-/kg
vysokobřezí jalovice -vzrůstový přírůstek	34,-/den

Zdroj: Agrimex Brumovice s.r.o.

Například pokud by narozené tele vážilo 40 kg, ocenilo by se 85 Kč/kg a jeho cena by tedy byla vyčíslena na $40 \cdot 85 = 3\,400,-$ Kč (cena při narození). Za každý

další měsíc by přibralo 5 kg. Při přeřazování do kategorie telata do 6 měsíců by byla jeho cena vyčíslena: váhový přírostek $15\text{kg} \cdot 85 \text{ Kč/kg} = 1\,275,- \text{ Kč}$ + cena při narození $3\,400,- \text{ Kč} = 4\,675,- \text{ Kč}$. A takto se pokračuje až do kategorie vysokobřezí jalovice, kde už se nepočítá, kolik kg zvíře přibere, ale podle počtu dnů, kdy bylo v této kategorii.

Odpisování zvířat začíná, až jsou přeřazena do kategorie dojnic, kde je vyčíslena jejich konečná cena, která se stává vstupní cenou pro odepisování. Vstupní cenu pro odepisování vygeneruje počítač, který neustále průměruje ceny (podle přeřazovaných kusů, podle krmných dnů).

Odpisy

Pro odpisy jsem vybrala vysokobřezí jalovici, která byla přeřazena do dojnic 30. 9. 2009 a její vstupní cena byla $30\,181,- \text{ Kč}$.

a) daňové odpisy

- firma používá pro odepisování zvířat rovnoměrné odpisy,
- skot chovný je zařazen v odpisové skupině 1 a je odepisován 3 roky,
- jelikož je vstupní cena dojnice, kterou jsem vybrala pro výpočet je nižší, než $40\,000,-$ díky čemuž nesplňuje podmínku podle zákona o daních z příjmu, daňové odpisy nejsou uplatňovány.

b) účetní odpisy

- firma používá pro odepisování zvířat následující koeficienty: Pro první rok odepisování se $k = 33,34\%$ a pro další roky odepisování se $k_2 = 33,33\%$,
- účetní jednotka rozhodla, že bude považovat zvířata i pod cenovou hranici $40\,000,- \text{ Kč}$ za dlouhodobý hmotný majetek a tedy ho účetně odepisovat. I když nenaplní zmíněnou hranici zařazení do dlouhodobého hmotného majetku podle zákona o daních z příjmu, může si účetní odpisy u dojnice uplatnit jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle §24 odst. 2, písm. v) zákona o daních z příjmu.

Tab. 4.8. Výpočet účetních odpisů.

Rok	Vzorec	Výpočet	Odpis	Zůstatková cena
2009	$[(VC \cdot ROS_1) \div 12] \cdot 3$	$[(30181 \cdot 33,34\%) \div 12] \cdot 3 =$	2 516	27 665
2010	$VC \cdot ROS_2$	$30181 \cdot 33,33\% =$	10 060	17 605
2011	$VC \cdot ROS_2$	$30181 \cdot 33,33\% =$	10 060	7 545
2012			7 545	0

Zdroj: Vlastní

Vypočtené odpisy jsou zaokrouhleny na celé koruny. Poslední rok je odepsána částka 7 545,- a tím byla vynulována zůstatková cena majetku.

Zaúčtování účetních operací

1. Přechod z kategorie mladých zvířat do kategorie dospělých zvířat v ocenění vlastními náklady.

celková cena: 30 181,- Kč 614 / 124

2. Aktivace zvířat do dlouhodobého hmotného majetku (dospělá zvířata), ocenění vlastními náklady.

celková cena: 30 181,- Kč 042 / 614

3. Zařazení do dospělých zvířat a skupin (zařazení do užívání), ocenění vlastními náklady.

celková ceny: 30 181,- Kč 026 / 042

4. Odpisy za rok 2009.

celková cena: 2 516,- Kč 551 / 086

Příklad 4. Sklápěcí přívěs

Společnost v roce 1994 pořídila sklápěcí přívěs. Přívěs byl pořízen za částku 30 167,- Kč. K zařazení do užívání došlo 1. 7. 1994. Z důvodu opotřebení byl přívěs vyřazen 31. 12. 2009 z evidence firmy.

Ocenění

Sklápěcí přívěs byl oceněn pořizovací cenou Kč 30 167,-. S pořízením nesouvisely další výdaje.

Odpisy

Pro daňové odpisy byla zvolena metoda zrychleného odpisování. Jak účetní tak daňové odpisy byly plně odepsány do roku 1999.

Zaúčtování účetních operací

1. Koupě sklápěcího přívěsu, zaplacen z běžného účtu.

celková cena: 30 167,- Kč 042 / 221

2. Zařazení do užívání v pořizovací ceně.

celková cena: 30 167,- Kč 022 / 042

3. Vyřazení majetku z evidence z důvodu opotřebení v pořizovací ceně.

pořizovací cena: 30 167,- Kč 082 / 022

5. Závěr

Cílem mé práce bylo podat ucelený pohled na dlouhodobý hmotný majetek v zemědělství, který zachycuje jak účetní tak daňové hledisko. Tento cíl, který jsem si v úvodu vytýčila, jsem splnila. Na konkrétních příkladech z praxe v zemědělském podniku Agrimex Brumovice s.r.o. jsem provedla výpočty, ze kterých je jasný rozdíl mezi daňovými a účetními postupy.

Například se tento nesoulad projevil v praktické aplikaci u odpisů, kde je zřejmý rozdíl mezi hodnotou účetních a daňových odpisů a tím také zůstatkovou cenou majetku na konci jednotlivých let odpisování. Tento rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou odepisovaného dlouhodobého hmotného majetku vede například ke vzniku odložené daně.

Odložená daň se zabývá přechodnými rozdíly. Přechodné rozdíly mohou být zdánlivé a vedou ke vzniku odloženého daňového závazku nebo odčitatelné, jež vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky. Pokud je účetní zůstatková cena dlouhodobého odpisovaného majetku nižší než daňová, bude se jednat o odloženou daňovou pohledávku. Odložená daňová pohledávka představuje pro zemědělskou společnost část příjmu, který bude v příštím období uspořen. Při opačné situaci, tedy že účetní zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku je vyšší než daňová, dochází ke vzniku odloženého daňového závazku. Odložený daňový závazek představuje pro zemědělskou společnost daňovou povinnost budoucího období.

Daňové odpisy se považují za daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Z tohoto titulu mohou výrazně ovlivňovat základ daně. Jejich uplatněním nebo naopak neuplatněním může zemědělská společnost usměrnit výslednou daňovou povinnost, aby byla pro společnost co nejoptimálnější.

Ze závěru mé práce vyplývá, že dlouhodobý hmotný majetek, zejména jeho odpisy, může být pro společnost významným činitelem při výpočtu a ovlivnění daňové povinnosti. Ať už při odložené dani nebo při odpisech. Z těchto důvodů by

společnost měla dbát na optimální stanovení metod účetních a daňových odpisů a na správnost jejich výpočtů.

Seznam použité literatury:

Knihy:

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19.vyd. Praha: Polygon, 2009. 440 s. ISBN 978 80-7273-156-5.

PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11.vyd. Jihlava: Anag, 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3.

VALDER, A. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. 1.vyd. Praha: Aspi, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7353-388-1.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. 4.vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5.vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

Internetové odkazy:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast2h2.aspx>

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx>

<http://www.podnikatel.cz/clanky/odlozena-dan-nema-vliv-na-placeni-dane-z-prijmu/>

Seznam zkratek:

Cca	přibližně
ČR	Česká republika
ČUS	Český účetní standard
DPH	Daň z přidané hodnoty
DZO	další zdaňovací období
ha	hektar
i	rok odepisování
K_0	koeficient v prvním roce odepisování
K_R	koeficient v dalších letech
ks	kusů
K_{zv}	koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
MO	měsíční odpis
N	počet let, kdy byl majetek již odepsán
n	počet měsíců, které v daném roce uplatňujeme
N_{zv}	počet let odepisování ze zvýšené zůstatkové ceny
O	odpis
OMD	odchovna mladého dobytka
PKVDV	počet kusů deklarovaných výrobcem
R	roční odpis
RO	rovnoměrný odpis
ROS	roční odpisová sazba
ROSSPZVC	roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
ROZVC	rovnoměrný odpis ze zvýšení vstupní ceny
s.r.o.	s ručením omezeným
t	doba odepisování
THP	technicko-hospodářský pracovník
tzv.	takzvaný
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZC_{zv}	zvýšená zůstatková cena
ZO	zrychlený odpis
ZVC	zvýšená vstupní cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha č. 1. Struktura vlastních nemovitostí společnosti Agrimex Brumovice s.r.o.